

**Audience publique du 7 juillet 2010**

Recours formé par  
Madame ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26443 du rôle et déposée le 24 décembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., portant recours contentieux contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 septembre 2009 ayant déclaré comme non fondée une réclamation introduite par elle par courrier du 17 juin 2009 contre un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 18 mars 2009, et ayant déclaré irrecevable ladite réclamation pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin rectificatif de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de la même année et émis également le 18 mars 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réplique de la demanderesse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 avril 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

---

En date du 25 février 2009, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006. En date du 18 mars 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006, ci-après désigné par « le bulletin IR ».

En date du 17 septembre 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal relatif à l'année 2006. En date du 22 octobre 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... un premier bulletin rectificatif de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal relatif à l'année 2006 et, enfin, en date du 18 mars 2009, le bureau d'imposition émit un deuxième bulletin rectificatif, ce dernier bulletin étant désigné ci-après par « le bulletin IC ».

Par courrier daté du 17 juin 2009, Madame ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », à l'encontre des bulletins IR et IC.

Par une décision datée du 24 septembre 2009, portant le n° ..., le directeur déclara ladite réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IC et comme non fondée pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IR. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

*« Vu la requête introduite le 19 juin 2009 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, les deux émis le 18 mars 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*Considérant que le bulletin originaire de la base d'assiette de l'impôt commercial communal avait été émis le 17 septembre 2008 et a été redressé respectivement en dates des 22 octobre 2008 et 18 mars 2009 ;*

*Que ce bulletin a été redressé une première fois sur base du § 94 alinéa 1<sup>er</sup> AO (redressement des frais de gérance suite au courrier de la réclamante) et une deuxième fois sur base du § 92 alinéa 3 AO pour ramener le montant du bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial de -... euros à -... euros pour corriger une erreur d'addition qui s'était glissée dans les calculs du bureau d'imposition lors de l'établissement du bulletin litigieux ;*

*Considérant que depuis le bulletin originaire, le bureau d'imposition avait invariablement, qualifié de bénéfice courant une indemnité d'un montant de ... euros, obtenue par la réclamante à la suite de la résiliation d'une convention « ... » que la réclamante avait considérée comme revenu extraordinaire, imposable d'après un taux d'imposition réduit ;*

*Considérant que suite à l'émission de ce bulletin originaire, la réclamante s'était adressée au bureau d'imposition, par lettre du 15 octobre 2008, pour obtenir un redressement des dépenses d'exploitation non admises lors de cette imposition en expliquant : « Je me*

*permets de revenir au décompte élargé et plus spécialement à la remarque charges locatives ..., le solde débiteur envers la gérance ne constituant pas de charge »; que lors de cette intervention, elle n'a pas critiqué la remarque « indemnité ... imposée comme bénéfice courant » figurant également au bulletin ;*

*Considérant que la réclamante n'a pas introduit de réclamation contre les bulletins originaux de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour 2006, ni d'ailleurs contre le premier bulletin rectificatif de la base d'assiette de l'impôt commercial communal du 25 février 2009 ;*

*Considérant que le bulletin original de l'impôt sur le revenu du 25 février 2009 avait été redressé par bulletin rectificatif du 18 mars 2009, sur base du § 92 alinéa 3 AO, pour tenir compte des erreurs d'addition dont question supra ; qu'en l'espèce, la qualification du revenu litigieux en tant que bénéfice courant et son imposition parmi le revenu ordinaire n'ont pas été à l'origine de l'émission du bulletin rectificatif ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que les réclamations parvenues le 19 juin 2009 n'ont été valablement introduites dans le délai de trois mois qu'à l'égard des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, émis en date du 18 mars 2009 ;*

*Considérant qu'en application du § 234 AO, les bulletins rectificatifs ne sont attaquables que dans la mesure où les cotes d'impôt rectifiées dépassent les cotes originales (Bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht) ;*

*Considérant que la cote originale de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, fixée au montant de ... euros a été ramenée au montant de ... euros ;*

*Considérant qu'il en découle que l'émission du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de 2006 litigieux n'a causé aucun grief à la réclamante; qu'il est dès lors superfétatoire d'analyser les motifs énoncés par la réclamante lors de sa réclamation ;*

*Considérant que le bulletin rectificatif du 18 mars 2009 de l'impôt commercial communal de 2006 a liquidé l'impôt dû à 0 (zéro) euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ; qu'il en découle que la réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de 2006 doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt (§232 alinéa 1 AO) ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 en la forme,*

*la rejette comme non fondée,*

*dit la réclamation contre la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 irrecevable pour défaut d'intérêt. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 décembre 2009, Madame ... a déposé un recours contentieux contre ladite décision du directeur du 24 septembre 2009.

Madame ... n'ayant pas qualifié son recours, il y a lieu d'admettre qu'elle a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, respectivement contre un bulletin de l'impôt commercial communal.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 24 septembre 2009.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse critique la décision directoriale en ce que le directeur a retenu que le bulletin rectificatif IR ne lui causerait aucun grief, en donnant à considérer que le bureau d'imposition aurait à tort qualifié une indemnité touchée par elle suite à la résiliation d'une convention avec l'agence générale d'assurances « ... », ci-après désignée par « l'indemnité ... », comme bénéfice courant et non pas comme un revenu extraordinaire.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a, d'une part, déclaré la réclamation irrecevable pour défaut d'intérêt pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IC, dans la mesure où ledit bulletin a retenu une cote d'impôt zéro et que la demanderesse n'a pas prétendu à la fixation d'une cote d'impôt positive, et, d'autre part, a déclaré non fondée la réclamation pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin IR en soulignant que sur le fondement du paragraphe 234 AO le contribuable pourrait attaquer un bulletin rectificatif uniquement dans la mesure de la portée de la rectification et que pour autant que la rectification a abouti à une cote d'impôt supérieure.

#### 1) Quant au bulletin IC

Au vœu du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Ladite disposition ne reconnaît ainsi au contribuable un intérêt à agir que pour autant que la modification des bases d'imposition retenues dans la motivation du bulletin a une incidence sur la cote d'impôt retenue. Un tel intérêt à agir n'existe en principe pas dans l'hypothèse où le bulletin attaqué retient une cote d'impôt zéro.

Or, en l'espèce, le bulletin IC litigieux retient justement une cote d'impôt zéro.

C'est dès lors à juste titre que le directeur a déclaré la réclamation dirigée contre le bulletin IC comme irrecevable faute d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation de la demanderesse que la décision déferée lui causerait grief dans la mesure où l'indemnité ... est imposée au taux plein dans le

cadre de l'imposition des ses revenus. En effet, le bulletin de l'impôt sur le revenu dans lequel l'indemnité litigieuse est prise en compte est susceptible de voies de recours autonomes, de sorte qu'à supposer que la demanderesse ait exercé ces voies de recours endéans les délais légaux, le préjudice dont elle se prévaut est susceptible, le cas échéant, d'être réparé, indépendamment d'un recours contre le bulletin IC. Dans ce contexte, il convient encore de relever qu'en vertu du paragraphe 5 (1) de l'ordonnance du 16 novembre 1943 dite « *zweite Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form* », l'administration doit modifier d'office les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial, si les éléments des bulletins de l'impôt sur le revenu qui ont une incidence sur le montant du bénéfice commercial sont modifiés.

Le recours est dès lors à rejeter pour autant qu'il est dirigé contre le volet de la décision directoriale visant le bulletin IC.

## 2) Quant au bulletin IR

Le délégué du gouvernement souligne que le bulletin IR du 18 mars 2009 est un bulletin rectificatif d'un bulletin originaire notifié le 25 février 2009 et que ledit bulletin originaire aurait acquis autorité de chose décidée à défaut pour la demanderesse d'avoir introduit une réclamation contre ce bulletin. Il soutient encore que le bulletin rectificatif n'aurait pas traité l'indemnité litigieuse et qu'il se serait par ailleurs soldé par une cote d'impôt inférieure à celle retenue dans le bulletin originaire. Le représentant étatique fait encore état du paragraphe 234 AO, suivant lequel le contribuable pourrait attaquer un bulletin rectificatif uniquement par rapport à ce qui a été rectifié et uniquement si la rectification a abouti à une cote d'impôt supérieure, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Ce serait dès lors à bon droit que le directeur a déclaré non fondée la réclamation sur cette base.

Si, en vertu du paragraphe 243 AO, en cas de réclamation, l'imposition est remise en question dans son intégralité, sur le fondement du paragraphe 234 AO qui dispose que « *bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, (...), ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht* », un bulletin rectificatif ne peut être contesté par une réclamation, et dans la suite par un recours contentieux, que dans la limite des modifications portées aux bases d'imposition et à la cote d'impôt par ledit bulletin rectificatif.

Néanmoins, dans l'hypothèse où, au moment de l'émission du bulletin rectificatif, le bulletin originaire n'a pas encore acquis force de chose décidée dans la mesure où le bulletin rectificatif a été émis dans le délai dans lequel une réclamation a pu être adressée au directeur, la réclamation interjetée contre le bulletin rectificatif remet en question l'imposition dans son intégralité conformément au paragraphe 243 AO, sans que la limitation résultant du paragraphe 234 AO ne soit à prendre en considération. Dans cette hypothèse en effet, le bulletin rectificatif a remplacé le bulletin originaire à un moment où ce dernier n'avait pas encore acquis force de chose décidée, de sorte que la cote d'impôt y incluse n'avait pas encore un caractère définitif. La limitation précitée du paragraphe 234 AO ne vise dès lors que le cas dans lequel le bulletin originaire a acquis force de chose décidée, en ce que les délais en vue de l'introduction des voies de recours dirigés contre lui ont expiré.

Il se dégage des termes de la décision directoriale litigieuse, ensemble les pièces produites à l'instance, que le bulletin IR originaire a été émis le 25 février 2009, tandis que le bulletin rectificatif a été émis le 18 mars 2009. Il s'ensuit qu'au moment de l'émission du bulletin rectificatif, le délai de recours contre le bulletin initial, qui en l'occurrence est de trois mois, était encore en cours, de sorte qu'en vertu des principes dégagés ci-dessus, la réclamation introduite en temps utile par la demanderesse contre le bulletin rectificatif a eu

pour effet de remettre en question l'imposition dans son intégralité. C'est dès lors à tort que le directeur a déclaré non fondée ladite réclamation sur le fondement du paragraphe 234 AO, cette limitation ne jouant justement pas en l'espèce. Au contraire, le directeur aurait eu l'obligation, en vertu du paragraphe 243 AO, de procéder à un réexamen intégral de l'imposition. Il est certes vrai que le bénéfice commercial a été retenu d'ores et déjà dans un bulletin de l'impôt commercial communal émis le 17 septembre 2008 et que ce bulletin n'a pas fait l'objet de contestations de la demanderesse sur la question de la qualification de l'indemnité ..., il n'en reste pas moins que le bulletin de l'impôt sur le revenu est un bulletin à part, susceptible d'être attaqué par des voies de recours propres, et que d'après les éléments du dossier et à défaut d'autres explications de la partie étatique, le bulletin de l'impôt sur le revenu originaire a été émis le 25 février 2009 et qu'au jour de l'émission du bulletin rectificatif, les voies de recours existant contre le bulletin originaire étaient encore ouvertes.

Force est de constater qu'en l'espèce, le directeur ne s'est pas prononcé au fond quant à la qualification de l'indemnité litigieuse, dans la mesure où il s'est limité à déclarer la réclamation non fondée sur base des dispositions précitées du paragraphe 234 AO.

Or, même dans le cas où le juge est amené, comme en l'espèce, à statuer sur un recours en réformation, il peut se limiter à prononcer l'annulation de la décision litigieuse et à renvoyer l'affaire devant l'autorité dont émane ladite décision. Il en est plus particulièrement ainsi lorsque le directeur ne s'est pas encore prononcé au fond sur l'imposition litigieuse au regard des moyens présentés par le contribuable, tel que c'est le cas en l'espèce. Dès lors, dans l'intérêt à la fois d'un bon traitement à un niveau administratif et d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de prononcer l'annulation partielle de la décision directoriale litigieuse pour autant qu'elle a déclaré non fondée la réclamation dirigée contre le bulletin IR et de renvoyer l'affaire devant le directeur, pareil renvoi respectant encore l'exigence du préalable administratif prévu à l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, tout en étant de nature à sauvegarder le droit du contribuable à l'accès à toutes les instances de décision et de recours prévus par la loi.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de mettre les frais de l'instance à charge de chacune des parties à hauteur de la moitié.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule la décision du directeur du 24 septembre 2009 (n° ...) pour autant que le directeur a déclaré non fondée la réclamation dirigée contre le bulletin IR et renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause ;

déclare le recours non fondé pour le surplus ;

met les frais de l'instance à charge de chacune des parties à hauteur de la moitié.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2010 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 08.07.2010

Le Greffier du Tribunal administratif